

УДК 657. 2

Левицька О. О.,*кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування*

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

Досліджено сутність фінансових результатів та їх основних складових з метою відображення в обліку діяльності вітчизняних підприємств. Акцентовано увагу на змінах податкового законодавства стосовно оподаткування прибутку підприємств. Виокремлено класифікацію фінансових результатів як об'єктів обліку за економічними ознаками з метою інтеграції двох систем розрахунку прибутку – за стандартами бухгалтерського обліку та Податковим кодексом.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, збиток, Податковий кодекс, податок на прибуток.

Исследована сущность финансовых результатов и их основных составляющих с целью отражения в учете субъектов предпринимательской деятельности. Акцентировано внимание на изменениях налогового законодательства относительно налогообложения прибыли предприятий. Кроме этого, выделено классификацию финансовых результатов как объектов учета по различным признакам для интеграции двух систем расчета прибыли – по стандартам бухгалтерского учета и Налогового кодекса.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, убыток, Налоговый кодекс, налог на прибыль.

The nature of financial results and their main components is investigated to reflect in accounting for business entities. Special attention paid to changes in tax laws on corporate income tax. In addition, the classification of financial results as objects of account for various features is formed to integrate the two systems of calculating profits – accounting standards and tax code.

Keywords: income, profit, loss, tax code, income tax.

Постановка проблеми. У сучасній економічній системі найбільшу цікавість для користувачів фінансової звітності підприємства становить інформація про сформовані фінансові результати, що виражаються прибутком або збитком. Аналіз нормативної бази бухгалтерського обліку та законодавчого забезпечення оподаткування прибутку показує, що порядок їх застосування формує низку різноманітних показників сутності фінансових результатів та розподілу прибутку.

Варіативність зазначених показників зумовлює необхідність виокремлення науково обгрунтованої класифікації об'єктів обліку фінансових результатів відповідно до чинних правових вимог.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблем обліку фінансових результатів присвячено праці В. В. Сопка, С. В. Свірко, Л. К. Кіндрацької, Ф. Ф. Бутинця, Г. В. Савицької, М. Г. Чумаченка, А. Г. Загороднього, Л. Г. Ловінської, С. Ф. Голова, Є. В. Мниха, М. І. Бондаря та ін.

Незважаючи на значний науковий доробок вищезазначених вчених, класифікація об'єктів обліку фінансових результатів є недостатньо конкретизованою, адже не враховує останніх змін податкового законодавства, внесених з прийняттям Податкового кодексу України.

Відаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід зазначити, що проблема конкретизації об'єктів обліку фінансових результатів в умовах стрімких ринкових перетворень потребує подальшого науково-практичного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є вивчення та узагальнення наявних класифікаційних ознак фінансових результатів, визначення основних недоліків у класифікації прибутків та збитків, а також розробка рекомендацій щодо їх удосконалення з урахуванням потреб фіскальних органів та бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. До введення в дію Податкового кодексу України обліковий персонал вітчизняних підприємств був змушений вести два види обліку – бухгалтерський та податковий, причому останній вівся окремо лише для визначення податку на прибуток згідно з нормами податкового законодавства (Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (чинний до 1 січня 2011 р.).

На нашу думку, сучасний інструментарій бухгалтерського обліку дозволяє сформулювати усі дані (в тому числі й необхідні фіскальним органам) без створення паралельної системи розрахунку прибутку в цілях оподаткування. З метою інтеграції двох систем розрахунку прибутку на базі використання вже наявних класифікаційних ознак їх необхідно доповнити видами, які забезпечать уточнення об'єктів обліку фінансових результатів для виконання принципу їх багатфункціональності.

Стисло розкриємо сутність фінансових результатів діяльності підприємства:

1. Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує суб'єкт господарювання внаслідок своєї діяльності. В бухгалтерському обліку фінансовий результат господарської діяльності (чистий прибуток/збиток) розраховується як різниця доходів та витрат від усіх видів діяльності підприємства, зменшена на суму нарахованих податків на прибуток.

2. Прибуток згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” розраховується як різниця між доходами від певної діяльності і витратами на її здійснення.

3. Збиток – це своєрідний антипод прибутку, і порядок його формування нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, тобто збиток також знаходиться як різниця доходів та витрат діяльності господарюючого суб'єкта, тільки результат матиме від'ємне значення [7].

4. Фінансовий результат є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма його оцінювання пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманих доходів, понесених витрат, а також з чинним порядком податкового регулювання.

5. Фінансовий результат у вигляді прибутку не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у певний вид підприємницької діяльності. Це – результат успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної та технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Відтак, діяльність підприємства спрямовується на забезпечення зростання прибутку або принаймні його стабілізацію на певному рівні.

Фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку розглядаються у сукупності їхніх складових – доходів і витрат, сформованих за різними класифікаційними ознаками. Зважаючи на те, що великий вплив на результати підприємницької діяльності чинить фіскальна політика держави, розглянемо детальніше класифікацію доходів та витрат відповідно до податкового законодавства.

Позитивним нововведенням Податкового кодексу є застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат, що істотно зменшує різницю між бухгалтерською та податковою сумами прибутку.

З 1 квітня 2011 року дохід визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг [1, ст. 137. 1]. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [1, ст. 138. 4].

Щодо класифікації доходів та витрат підприємницької діяльності, то її у Податковому кодексі відтепер наближено до стандартів бухгалтерського обліку. Так, доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, складаються з доходу від операційної діяльності та інших доходів. Дохід від операційної діяльності підприємства включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (півіреного, агента тощо). Такий склад доходу в цілому відповідає класифікації доходів згідно із П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та 15 "Дохід".

Інші доходи включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів; доходи від операцій оренди/лізингу; суми штрафів, неустой-

ки, пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду; вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості; суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку; дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів; інші доходи платника за звітний податковий період [1, ст. 135. 5].

Таким чином, інші операційні, фінансові та інші доходи, відображені в бухгалтерському обліку у формах фінансової звітності підприємства, у певній мірі включені до складу інших доходів підприємства згідно з Податковим кодексом України.

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. Витрати операційної діяльності підприємств включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За Податковим кодексом до інших витрат включаються загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Як бачимо, за податковим законодавством до собівартості не включаються загальновиробничі витрати. В той час, як у бухгалтерському обліку передбачено поетапне віднесення таких витрат на собівартість: спочатку змінних та розподіленої частини постійних – на виробничу собівартість, а потім нерозподіленої частини загальновиробничих постійних витрат на собівартість реалізованої продукції. Встановлений порядок групування витрат створює невідповідність даних бухгалтерського обліку вимогам Податкового кодексу України в частині визначення собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Суттєво не змінюючи базу оподаткування, вищезазначені законодавчі норми ускладнюють її визначення та збільшують обсяг облікових робіт.

Виконання прибутком своєї найважливішої соціальної функції – джерела доходів державного бюджету, вимагає відображення в обліку і звітності відповідних значень, необхідних для його оподаткування. За ознакою розподілу прибутку в цілях оподаткування у бухгалтерському обліку можна сформулювати значення оподатковуваного прибутку, авансового прибутку для розрахунку авансового внеску, суму прибутку, звільненого від оподаткування або оподатковуваного за іншими ставками. Введення в систему обліку вказаних показників дозволяє розробити класифікацію багатofункціональних фінансових результатів.

Слід відзначити й те, що Податковим кодексом окремо не виділяються

надзвичайні доходи та витрати, як це передбачено національними стандартами бухгалтерського обліку. Водночас, податковим законодавством не встановлено обмежень щодо віднесення їх до складу інших доходів та витрат.

На нашу думку, для гармонізації фіскальної політики та нормативів бухгалтерського обліку необхідно виділяти надзвичайні доходи та витрати в самостійний об'єкт облікового спостереження, який системно відображається в оперативному обліку та показниках фінансової та податкової звітності підприємства. Об'єктивні статистичні дані показують, що у всьому світі стрімко зростає кількість техногенних та екологічних катастроф, що супроводжуються величезними фінансовими збитками. Це здійснює відчутний вплив на фінансовий стан суб'єктів господарювання, які опинилися у зоні їх впливу. Збільшення частоти таких явищ змушує підприємства приділяти достатню увагу страхуванню свого майна, а витрати і ймовірні доходи при виникненні страхового випадку повинні бути обов'язковими елементами системи обліку фінансових результатів. Лише тоді у користувачів з'явиться можливість об'єктивного оцінювання кінцевих фінансових результатів.

На підставі дослідження і узагальнення основних положень вітчизняного податкового законодавства та норм стандартів бухгалтерського обліку 3, 15, 16 і 17 [1, 2, 3, 4, 5] можна виокремити такі види фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1
Класифікація фінансових результатів як об'єктів обліку

Класифікаційна ознака	Основні види фінансових результатів
1	2
За однорідністю господарських операцій підприємства	1. Прибуток/збиток від операційної діяльності: 1. 1. прибуток/збиток від основної діяльності; 1. 2. прибуток/збиток від іншої операційної діяльності. 2. Прибуток/збиток від іншої діяльності: 2. 1. прибуток/збиток від інвестиційної діяльності; 2. 2. прибуток/збиток від фінансової діяльності. 3. Прибуток/збиток від надзвичайної діяльності. 4. Відстрочений податок на прибуток.
За показниками фінансової звітності	1. Валовий прибуток/збиток. 2. Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток/збиток). 3. Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток/збиток). 4. Фінансові результати від звичайної діяльності (прибуток/збиток). 5. Поточний податок на прибуток. 6. Відстрочені податкові активи. 7. Відстрочені податкові зобов'язання. 8. Чистий прибуток/збиток.

Класифікацій- на ознака	Основні види фінансових результатів
1	2
За звітним періодом формування показників	1. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх звітних періодів. 2. Чистий прибуток/збиток звітного періоду. 3. Доходи і витрати майбутніх періодів.
За розподілом прибутку у звітному періоді	1. Капіталізований прибуток. 2. Прибуток, вилучений з обороту.
За елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату	1. Доходи майбутніх періодів. 2. Витрати майбутніх періодів. 3. Забезпечення і резерви. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання.
За способами розкриття додаткової інформації	1. Прибуток/збиток як результат подій після дати балансу. 2. Умовний прибуток/збиток. 3. Чистий прибуток/збиток на одну акцію.
За елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком	1. Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (прибуток/збиток). 2. Витрати (дохід) з податку на прибуток. 3. Поточний податок на прибуток. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання.

Висновки. Наведена в роботі узагальнена класифікація фінансових результатів спрямована на формування інформаційних масивів, які б задовольняли потреби різних користувачів з метою визначення різноманітних показників господарської діяльності підприємства (насамперед – кінцевих фінансових результатів) як у ретроспективі, так і при оперативному аналізі поточних показників. Така деталізована інформація сприятиме реалізації на підприємстві сучасного менеджменту організації його діяльності, зокрема, в питаннях забезпечення раціональної роботи економічної служби, ведення аналітичних прогнозів, прийняття мотивованих стратегічних рішень тощо.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 р. №2755-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” : наказ Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 за № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21. 06. 1999 за № 398/3691 (зі змінами і доповненнями).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : наказ Міністерства фінансів України від 29. 11. 1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14. 12. 1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 за № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19. 01. 2000 за №27/4248 (зі змінами і доповненнями).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" : наказ Міністерства фінансів України від 28. 12. 200 за № 353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20. 01. 2001 за № 47/5238 (зі змінами і доповненнями).

6. Єрфорт І. Ю. Зміни в оподаткуванні прибутку промислових підприємств України / І. Ю. Єрфорт, Ю. О. Єрфорт, О. В. Колестикова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т. 2. – С. 42– 45.

7. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний та зарубіжний досвід / М. В. Патарідзе-Вишинська // Економіка. Управління. Інновації. Електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс]. – 2010. – № 2 (4). – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10pmvvzd.pdf.

8. Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р. В. Скалюк // Збірник наукових праць Кіровоградського національного економічного університету. Економічні науки [Електронний ресурс]. – 2010. – № 18. – Ч. 1. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2010_18_1/stat_18_1/21.pdf.